

CONCEPTO 1442 DEL 21 DE ENERO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100080411 del 03/12/2018

| | |
|-------------------------|--|
| Tema | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| Descriptores | Rentas de Trabajo Gravadas |
| Fuentes formales | Estatuto Tributario. Arts. 26, 103, 631 y 651. Decreto 1625 de 2016. Decreto 1753 de 2015. |

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual expone inquietudes relacionadas con el tratamiento tributario que debe otorgarse a los ingresos percibidos en virtud a de la celebración de contratos de prestación de servicios, requiriendo específicamente:

"(...)

- *En relación con las personas naturales (empleados y contratistas) que integran la renta cedular "rentas de trabajo" ¿tributariamente son tratadas con las mismas condiciones?*
- *Según el hecho generador (artículo 26 del E. T) del impuesto sobre la renta ¿los gastos de desplazamiento de las personas naturales con una relación contractual (Contrato de prestación de servicios) con la UAESPE se consideran gravados?*
- *Cuando los gastos son producto de un reembolso de costos y gastos de desplazamiento que origino una determinada función (contractual o laboral), ¿Cuál es su tratamiento para cálculo de la retención en la fuente?*
- *Si, en el caso que se determine un ingreso gravado, los contratistas pertenecientes al régimen común, ¿deben radicar factura para hacer el cobro de los gastos de desplazamiento?*

- *Si, en el caso que se determine un ingreso gravado, ¿la retención se debe hacer por el total de los ingresos del mes, es decir, hacer la sumatoria del valor de los honorarios y de los gastos de desplazamiento, o se debe realizar de forma parcial y por separado?*
- *Si, en el caso que se determine un ingreso gravado el contratista, ¿Cómo podría restar de su renta los pagos con ocasión a gastos de desplazamiento, si la norma tributaría no los contempla como deducción?*

El hecho que dentro de las cláusulas del contrato de prestación de servicios suscrito con personas naturales se aclare que la entidad reconocerá y pagará los pagos de desplazamiento:

- *¿Implica que estos se consideren como mayores valores pagados en el contrato de prestación de servicios y en el mismo debe tener contemplado dichos valores?*
- *¿Son ingresos adicionales susceptibles de incrementar el patrimonio del contratista?*
- *¿Cómo se debe reportar la información exógena? (...)*”.

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, se advierte que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho, los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil.

Respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, los que a su vez no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, menos aún validar, juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias o a entidades públicas y privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias. Por lo cual la consulta se responderá atendiendo al contexto general de la situación descrita y únicamente remitiendo la interpretación normativa.

Ahora bien, acerca de la naturaleza de los ingresos y la clasificación de los mismos de acuerdo al sistema cedular del impuesto sobre renta, debe destacarse lo estipulado en los artículos 26 y 103 del Estatuto Tributario que expresan:

"(...) ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un

incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

(...)

RENTAS DE TRABAJO

ARTICULO 103. DEFINICIÓN. *Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.*

PARAGRAFO 1. *Para que sean consideradas como rentas de trabajo las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado, deberá tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores asociados de aquellas deberán estar vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley. Igualmente, deberán estar vinculados al sistema general de riesgos profesionales.*

PARAGRAFO 2o. *Las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo están gravadas con el impuesto a la renta y complementarios en los mismos términos, condiciones y excepciones establecidos en el Estatuto Tributario para las rentas exentas de trabajo provenientes de la relación laboral asalariada”.*

De la normatividad transcrita se deduce que los ingresos percibidos por la prestación de servicios personales, como es el caso de la remuneración derivada de la celebración de contratos de prestación de servicios, son catalogados como rentas de trabajo dentro del sistema cédular del impuesto sobre la renta.

De modo que, en respuesta a su primera y segunda pregunta, se indica que, tanto los ingresos percibidos por los contratistas por prestación de

servicios y como los percibidos por los empleados -personas contratadas por medio de contrato laboral- son consideradas por la ley tributaria vigente como rentas de trabajo para efectos del impuesto sobre la renta.

No obstante, este trato igualitario para efectos de la clasificación de los ingresos en el sistema cédular no implica que las particularidades de las remuneraciones percibidas por los contratistas por prestación de servicios, sean equiparables en todo sentido al salario de los empleados.

Así las cosas, en cuanto al tratamiento de los ingresos derivados de viáticos, estos sólo son predicables de las relaciones laborales, tal como se ha explicado por esta dependencia en anteriores oportunidades, es así como en el oficio No. 058090 de 2009 -el cual se anexa para mayor conocimiento- se expuso:

"(...) Otra es la situación cuando se trata de la prestación de servicios independientes, o sea cuando no existe relación laboral; en este caso el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien pueden corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado.

Si para efectos de la prestación del servicio contratado el contratista requiere, entre otras actividades, desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte no pueden ni catalogarse como viáticos -por que como se vio estos aluden a relación laboral- ni desligarse de la retribución del servicio mismo. No debe olvidarse que se está en presencia de una retribución, o lo que es lo mismo, lo que el contratante paga como contraprestación del servicio (...)"

De manera que, si bien fiscalmente los ingresos percibidos por relaciones laborales y prestación de servicios personales son parte de las rentas de trabajo (cuando se cumplen los requisitos para que así sea), el tratamiento de las remuneraciones por transporte, manutención y alojamiento reconocidas a los contratistas por prestación de servicios no son consideradas como viáticos propiamente dichos.

Por lo tanto, si el contratista de prestación de servicios recibe remuneraciones por diversos conceptos como transporte, manutención y alojamiento dentro del pago de su compensación por servicios personales es decir parte del pago de los servicios contratados, este valor deberá ser catalogado como ingreso gravado de acuerdo al artículo 26 del ET., precitado y, por ende, parte de la cédula de rentas de trabajo.

No obstante, si las remuneraciones por transporte, manutención y alojamiento no son incluidas dentro del valor de la compensación por la prestación del servicio, siendo discriminadas como un gasto a cargo del sujeto contratante, no constituirán un ingreso gravado para el contratista, ya que no hacen parte de su retribución por la labor desempeñada y, por ende, no generan un incremento en su patrimonio a la luz del artículo 26 del ET.

De otro lado, respecto a su tercera y cuarta pregunta, entiende este despacho que se refiere la consultante a los ingresos percibidos por el contratista como pago por concepto de transporte, manutención y alojamiento;-de manera que, estos ingresos -como se explicó con anterioridad- corresponden a rentas de trabajo en el caso de integrar la remuneración derivada de la prestación personal del servicio y para el caso de la retención en la fuente a título de renta, la base gravable será el valor total pagado o abonado en cuenta al contratista por su labor.

Sin embargo, de ser estipulados estos conceptos como gastos a cargo del contratante y no integrarlos dentro del valor total de la compensación por la prestación del servicio pagado al contratista, no constituirán un ingreso gravado para éste y, por ende, no harán parte de la base gravable de la retención en la fuente a título de renta.

Respecto a la pregunta relacionada con los aportes al sistema de seguridad social, se informa que esa temática escapa de la competencia de esta entidad, sin embargo, en aras de responder de manera integral se indica que el artículo 135 del Decreto 1753 de 2015 expresa:

"ARTÍCULO 135. INGRESO BASE DE COTIZACIÓN (IBC) DE LOS INDEPENDIENTES. *Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smmlv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario (...)"* (Negrita fuera de texto).

Sobre el quinto interrogante, al ser el asunto netamente contractual corresponde a las partes del contrato acordar de conformidad con la normatividad especial aplicable la manera de efectuar el pago de los servicios contratados. Téngase en cuenta que tratándose del impuesto sobre las ventas si el contratista pertenece al régimen común, ostenta la obligación de facturar y realizar el cobro del correspondiente impuesto.

En respuesta a su sexta pregunta, se precisa que la retención en la fuente a título de renta procede sobre todos los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso gravable; por lo tanto, la determinación de la base del recaudo anticipado del impuesto está constituida por el valor total del pago o abono en cuenta efectuado. Sobre el asunto se anexa el oficio 019453 de 2017.

Con relación a la séptima pregunta, se indica que, si para el contratista el pago recibido es un ingreso gravable y deberá declararse; por ende, el mismo no podrá llevarse como gasto deducible. Lo anterior, teniendo en cuenta que los servicios personales no permiten una depuración de la renta detrayendo costos y gastos, ya que son entendidos como rentas laborales.

Ahora, acerca de octava pregunta, se evidencia que corresponden a un asunto netamente contractual sobre el cual no corresponde a este despacho pronunciarse.

Su noveno interrogante se entiende resuelto con la explicación previa, debido a que como se expuso su trato dependerá si estos ingresos hacen parte de la contraprestación del servicio contratado.

Para finalizar, el reporte de información exógena para el año 2018 y siguientes, este despacho concluye que estos se deben reportarse bajo los conceptos y condiciones que se establezcan en cada una de las resoluciones que se prescriban para tal fin. Sobre el asunto se invita a la consultante a revisar los artículos 631 y 351 del estatuto tributario, además se remiten para mayor conocimiento los oficios Nos. 000610 y 000416 de 2018.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.

Se anexan: Oficios Nos. 058090 de 2009, 019453 de 2017, 000610 y 000416 de 2018,
en un total de ocho (8) folios